

PENGGUNAAN METODE ARUS UANG MASUK DALAM PEMERIKSAAN PAJAK SEBAGAI SUMBER SENGKETA PAJAK BERDASARKAN PASAL 29 UNDANG-UNDANG NOMOR 28 TAHUN 2007 TENTANG PERUBAHAN KETIGA ATAS UNDANG-UNDANG NOMOR 6 TAHUN 1983 TENTANG KETENTUAN UMUM UMUM DAN TATACARA PERPAJAKAN

Suyanto

Mahasiswa Fakultas Hukum
Universitas 17 Agustus 1945 Jakarta
Email: suyanto@gmail.com

Anasthasya S. Mandagi, SH., MH

Dosen Fakultas Hukum Universitas 17 Agustus 1945 Jakarta
Email: anasthasya.s@gmail.com

ABSTRACT

In Article 29 paragraph (1) of Law No. 28 Year 2007 concerning General Provisions and Tax Procedures, the Director General of Taxation is authorized to conduct an audit to verify compliance Taxpayers fulfillment of tax obligations. However, the implementation of compliance testing, problems often appear because of the tax audit can occur simply by using the cash inflows method, it would be a dispute for the taxpayer. These problems, encourage authors conducted a study with the aim of whether the use of the money flowing in as the only measure in determining the outcome of tax audits in accordance with the principles of good governance, and what legal protections for taxpayers ?. This research is a normative juridical which is a form of literature. The result of this study is the use of cash inflows method are potentially at odds with the principles of good governance, and legal protection for the taxpayer is an objection and appeal.

Keywords: cash flow method, Inspection Act

I. PENDAHULUAN

Pasal 1 ayat (1) UUD 1945 menyebutkan “Negara Indonesia adalah negara hukum” asas negara hukum selalu membutuhkan kekuasaan kehakiman yang merdeka, karena “dalam negara hukum, hukum ditempatkan sebagai aturan main dalam penyelenggaraan kenegaraan, pemerintahan, dan kemasyarakatan.”¹ Tujuan negara hukum adalah menyelenggarakan kesejahteraan rakyat. Untuk itu, perlu ada pendanaan. Salah satu sumber pendapatan negara adalah pajak. Oleh karena itu, salah satu masalah penting yang harus ditetapkan dengan undang-undang adalah masalah pemungutan pajak. Pasal 23A UUD 1945 menyebutkan “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”. Artinya segala peraturan mengenai pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa harus diatur dengan undang-undang. Dengan menggariskan bahwa pungutan pajak harus diatur dengan undang-undang, maka UUD 1945 telah memastikan bahwa pemungutan pajak dikendalikan juga oleh rakyat melalui Dewan Perwakilan Rakyat (DPR). Pasal 23A UUD 1945 tersebut di atas mengandung asas legalitas sebagai salah satu asas dalam negara hukum yang tidak boleh dilanggar oleh siapapun termasuk negara kalau memerlukan pajak.²

Undang-undang pajak yang telah ditetapkan tersebut juga tidak boleh melepaskan kedua fungsi pajak, yakni fungsi anggaran (*budgeter*) dan fungsi mengatur (*regulerend*).³ Fungsi *Budgeter* adalah fungsi yang terletak di sektor publik yaitu fungsi untuk mengumpulkan uang pajak sebanyak-banyaknya sesuai dengan undang-undang yang berlaku, yang pada waktunya akan digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara. Fungsi *Regulerend* adalah fungsi pajak-pajak dipergunakan sebagai suatu alat untuk tujuan-tujuan tertentu yang letaknya di luar bidang keuangan.⁴ Undang-undang perpajakan di Indonesia menganut sistem *self assessment*,⁵ yaitu sistem perpajakan yang memberikan kepercayaan sepenuhnya kepada wajib pajak untuk menghitung sendiri (*self assess*) jumlah pajak yang terutang.

Salah satu hal yang diatur dalam UU-KUP adalah mengenai kewenangan Direktur Jenderal Pajak untuk melakukan pemeriksaan pajak. Pasal 29 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 sebagaimana terakhir telah dirubah dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menyebutkan “Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.” Berdasarkan ketentuan

³Ridwan HR, *Hukum Administrasi Negara*, Jakarta : Rajawali Pers, 2007, hlm. 19-20

² Muhammad Djafar Saidi, *Perlindungan Hukum Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, Jakarta : Rajawali Pers, 2008, hlm. 3

³ *Ibid.*, hlm. 5

⁴Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Hukum Pajak, Edisi 4*, Jakarta : Salemba Empat, 2008, hlm. 12.

⁵ Haula Rosdiana dan Rasin Tarigan, *Perpajakan, Teori dan Aplikasi*, Jakarta : Rajawali Pers, 2005, hlm. 108

Pasal 29 ayat (1) Undang-Undang KUP tersebut Direktur Jenderal Pajak berwenang memeriksa laporan SPT (Surat Pemberitahuan Tahunan) Wajib Pajak.

Selanjutnya, Pasal 29 ayat (3) Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 menyebutkan :

“Wajib Pajak yang diperiksa wajib :

- a. memperlihatkan dan/atau meminjamkan buku atau catatan, dokumen yang menjadi dasarnya, dan dokumen lain yang berhubungan dengan penghasilan yang diperoleh, kegiatan usaha, pekerjaan bebas Wajib Pajak, atau objek yang terutang pajak;
- b. memberikan kesempatan untuk memasuki tempat atau ruang yang dipandang perlu dan memberi bantuan guna kelancaran pemeriksaan; dan/atau
- c. memberikan keterangan lain yang diperlukan.”

Berdasarkan kewajiban yang melekat pada wajib pajak dalam hal terjadi pemeriksaan pajak sebagaimana diatur dan ditentukan dalam Pasal 29 ayat (3) di atas tercermin akan hasil kebenaran materiil yang diharapkan dari hasil pemeriksaan pajak. Oleh karena itu, pemeriksaan pajak oleh fiskus atau Direktorat Jenderal Pajak haruslah selalu terukur dan dapat diukur agar tidak merugikan Wajib Pajak. Untuk itu, sebagai aturan pelaksana dari Pasal 29 ayat (1) UU KUP atau teknik pelaksanaan pemeriksaan pajak dapat ditemukan dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak No. SE-04/PJ/2012 tentang Pedoman Penyusunan Program Pemeriksaan Untuk Menguji Kepatuhan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan.

Dalam melakukan pemeriksaan pajak, Direktur Jenderal Pajak tetap harus memperhatikan unsur perlindungan hukum terhadap wajib pajak. Dalam rangka memberikan perlindungan hukum terhadap wajib pajak, selain dimulai dari politik hukum pembentukan peraturan perundang-undangan di bidang pajak, maka diperlukan juga perlindungan dalam pelaksanaan pemungutan pajak oleh pemerintah selaku administrasi negara pemungut pajak.

Asas-asas yang penting harus diperhatikan dalam pemungutan dan pemeriksaan pajak adalah asas keadilan harus diterapkan. Rochmat Soemitro sebagaimana dikutip Y. Sri Pudyatmoko berpandangan bahwa pembuatan undang-undang pajak hendaknya memenuhi syarat-syarat tertentu, yakni:

- 1) Syarat Yuridis, di mana pajak haruslah adil;
- 2) Syarat Ekonomis, di mana pajak harus dibayar dari penghasilan rakyat (*volkeinkomen*) dan tidak boleh mengurangi kekayaan rakyat. Pajak tidak boleh menghalang-halangi kelancaran perdagangan dan perindustrian;
- 3) Syarat keuangan, di mana hendaknya pajak yang dipungutnya cukup untuk menutup sebagian pengeluaran negara.⁶

Syarat-syarat diatas dapat memberikan pedoman supaya hasil pemeriksaan pajak tidak melanggar asas keadilan dan mengabaikan

⁶ *Ibid.*, hlm. 49-50

perlindungan hukum bagi wajib pajak. Selain memperhatikan syarat-syarat diatas, untuk lebih memaksimalkan hasil pemeriksaan, maka Direktur Jenderal Pajak sebagai organ pemerintah yang mengurus pajak juga harus berpedoman pada asas-asas pemerintahan yang baik dalam memeriksa kepatuhan wajib pajak. Dalam perspektif tugas penyelenggaraan pemerintahan yang baik, ada asas-asas umum pemerintahan yang baik (AAUPB) yang dapat menjadi pedoman dan jarum penunjuk penyelenggaraan pemerintahan.

Dengan demikian, dalam penggunaan kewenangan memeriksa pajak berdasarkan Pasal 29 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, Dirjen Pajak selain harus memerhatikan syarat-syarat dan tata cara pemeriksaan harus pula berpedoman pada asas-asas umum pemerintahan yang baik (AAUPB) dalam pelaksanaan pengujian kepatuhan wajib pajak.

Dalam hubungan dengan uraian diatas, ada kasus yang berkaitan dengan yang penulis bahas berbeda dengan gambaran ideal yang disebut diatas, yaitu hasil ketetapan pajak orang pribadi atas Djaya Budiman. Dalam Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan Pajak pada tanggal 28 Februari 2008 dijelaskan bahwa wajib pajak Djaya Budiman mempunyai hutang pajak kepada negara atas hasil pemeriksaan Surat Pemberitahuan Pajak untuk tahun pajak 2006. Dalam Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan Pajak dijelaskan juga bahwa pemeriksa pajak menetapkan hutang pajak penghasilan kepada wajib pajak Djaya Budiman dengan menggunakan metode arus uang masuk dalam menghitung timbulnya hutang pajak penghasilan yaitu dengan menggunakan teknik penjumlahan angka pada sisi kredit di rekening bank wajib pajak selama tahun 2006 dengan jumlah sebesar Rp2.491.420.858, 28 (dua milyar empat ratus sembilan puluh satu juta empat ratus dua puluh ribu delapan ratus lima puluh delapan koma dua puluh delapan Rupiah).

Dengan diterbitkannya hasil Surat Pemberitahuan Pemeriksaan Pajak kepada Djaya Budiman, jika tidak ada sanggahan yang dapat dibuktikan kebenarannya oleh wajib pajak Djaya Budiman, maka atas hutang pajak dalam Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan Pajak akan ditetapkan dengan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar oleh Dirjen Pajak. Tetapi sebelum Dirjen Pajak menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar diketahui wajib pajak Djaya Budiman telah menyampaikan Surat Sanggahan pada tanggal 05 Maret 2008 terhadap Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan yang ditujukan kepada kepala Kantor, isi Surat Sanggahan dijelaskan bahwa arus uang masuk tersebut bukan penghasilan bagi dirinya karena arus uang masuk di sisi kredit rekening bank berasal dari pencairan deposito, setoran perpindahan antar rekening, pelunasan pinjaman dari saudara yang sakit, dan gaji sebagai karyawan.

Pengungkapan fakta tertulis dalam Surat Sanggahan oleh wajib pajak diatas kemudian tidak ditelaah lebih lanjut oleh Dirjen Pajak, maka hal ini jelas menjadi sumber sengketa karena wajib pajak merasa tidak adil, sebab dari sudut pandang wajib pajak, sisi kredit uang masuk pada rekening bank bukan merupakan objek penghasilan kena pajak.

Sehubungan dengan hal-hal yang telah dikemukakan dalam uraian di atas, penulis tertarik untuk melakukan suatu penelitian ilmiah dalam bentuk skripsi. Penulis memilih judul "Penggunaan Metode Arus Uang Masuk Dalam

Pemeriksaan Pajak Sebagai Sumber Sengketa Pajak Berdasarkan Pasal 29 Undang – Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang – Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tatacara Perpajakan.” Berdasarkan latar belakang masalah yang telah diuraikan di atas, penulis mengemukakan dua rumusan masalah, yaitu: (1) Apakah hasil pemeriksaan kepatuhan wajib pajak dengan penggunaan metode arus uang masuk yang digunakan sebagai satu-satunya alat ukur dalam hasil pemeriksaan pajak oleh Dirjend Pajak bertentangan dengan beberapa asas penyelenggaraan pemerintahan yang baik yaitu asas keadilan dan akuntabilitas? (2) Bagaimana perlindungan hukum bagi wajib pajak menurut sistem perpajakan Indonesia?

II. HASIL DAN PEMBAHASAN

1. Analisa Tentang Metode Arus Uang Masuk Terhadap Asas Keadilan dan Asas Akuntabilitas

Salah satu hal yang diatur dalam UU-KUP tersebut adalah mengenai kewenangan Direktur Jenderal Pajak untuk melakukan pemeriksaan pajak. Pasal 29 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 sebagaimana terakhir telah dirubah dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menyebutkan “Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan”.

Berdasarkan ketentuan Pasal 29 ayat (1) Undang-Undang KUP tersebut Direktur Jenderal Pajak berwenang memeriksa laporan SPT (Surat Pemberitahuan Tahunan) Wajib Pajak. Selanjutnya, Pasal 29 ayat (3) Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 menyebutkan :

“Wajib Pajak yang diperiksa wajib:

- a. memperlihatkan dan/atau meminjamkan buku atau catatan, dokumen yang menjadi dasarnya, dan dokumen lain yang berhubungan dengan penghasilan yang diperoleh, kegiatan usaha, pekerjaan bebas Wajib Pajak, atau objek yang terutang pajak;
- b. memberikan kesempatan untuk memasuki tempat atau ruang yang dipandang perlu dan memberi bantuan guna kelancaran pemeriksaan; dan/atau
- c. memberikan keterangan lain yang diperlukan”.

Berdasarkan Pasal 29 ayat (1) Undang-Undang KUP tersebut Direktur Jenderal Pajak berwenang memeriksa laporan SPT (Surat Pemberitahuan Tahunan) Wajib Pajak orang pribadi Djaya Budiman, tetapi dalam menentukan hasil pemeriksaan pajak terhadap orang pribadi maupun badan terhadap objek pajak penghasilan, maka arus uang masuk merupakan objek pajak penghasilan atau bukan harus diteliti dengan cermat berdasarkan fakta

hukum material yang ada. Apabila hasil pemeriksaan tidak berdasarkan fakta yang ada, maka hasil pemeriksaan ini akan melahirkan sengketa, karena wajib pajak akan merasa tidak adil dan tidak sesuai fakta, karena penerimaan uang belum tentu merupakan penghasilan bagi wajib pajak seperti contoh hasil dari penerimaan pinjaman, transfer antar bank.

Analisa kasus yang dijadikan sebagai bahan pembahasan adalah hasil pemeriksaan kepatuhan wajib pajak orang pribadi atas nama Djaya Budiman tahun pajak 2006 terhadap objek Pajak Penghasilan Orang Pribadi. Dari hasil pemeriksaan yang dilaksanakan oleh bagian pemeriksa Dirjen Pajak berdasarkan pasal 29 Undang-Undang No.28 Tahun 2009, hasil pemeriksaan akan diberikan ketetapan pajak berupa Surat Ketetapan Pajak kepada wajib pajak. Sebelum hasil pemeriksaan ditetapkan dalam Surat Ketetapan Pajak, Wajib Pajak akan diberitahukan asal usul hasil pemeriksaan melalui Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan Pajak. Didalam surat inilah wajib pajak akan mengetahui dasar hasil pemeriksaan pajak.

Dari Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan Pajak tertanggal 28 Februari 2008 ini, maka kepada wajib pajak orang pribadi bernama Djaya Budiman diberitahukan adanya hutang pajak yang masih harus dibayar. Hutang pajak yang masih harus dibayar ini ternyata berasal dari perhitungan penggunaan metode arus uang masuk yang merupakan penjumlahan penerimaan uang pada sisi kredit di rekening Bank wajib pajak orang pribadi Djaya Budiman selama tahun 2006 sebesar Rp2.491.420.858, 28 (dua milyar empat ratus sembilan puluh satu juta empat ratus dua puluh ribu delapan ratus lima puluh delapan koma dua puluh delapan rupiah).

Berdasarkan analisa kasus ini bahwa wajib pajak orang pribadi bernama Djaya Budiman, didalam Surat Sanggahannya atas Surat Pemberitahuan Pemeriksaan Pajak sudah memberitahukan kepada pemeriksa pajak bahwa wajib pajak orang pribadi Djaya Budiman adalah subyek pajak karyawan dan bukan pengusaha, penerimaan arus masuk uang pun pada beberapa rekening koran adalah berasal dari pencairan deposito, hasil deposito dipindahkan antar rekening tabungan bank dan ada pula perpindahan arus uang antar bank, serta penerimaan lainnya yang bukan merupakan penghasilan. Sehingga sangat jelas bahwa fakta tidak ada alur uang dari hasil usaha yang merupakan objek penghasilan pajak.

Ketentuan mengenai objek penghasilan pajak atau bukan, maka hal ini telah diatur dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan No. 36 Tahun 2007 yang menyebutkan bahwa pengertian Objek Penghasilan dalam Pasal 4 ayat (1) yaitu “Yang menjadi objek pajak adalah penghasilan, yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apa pun”

Jika penulis menganalisa lebih lanjut sesuai dengan Surat Sanggahan wajib pajak orang pribadi Djaya Budiman, maka pertama Djaya Budiman adalah karyawan swata terbukti pada Surat Pemberitahuan Pajak yang dilapor adalah sebagai Subjek Pajak Karyawan Swasta sehingga tidak ada penghasilan

lain sebagai objek pajak penghasilan, kedua dari hasil analisa banding pada daftar aktiva wajib pajak Djaya Budiman tahun 2006 dengan tahun 2005 tidak ada kenaikan harta yang signifikan, sehingga secara analisa angka mana ada fakta hukum empiris tambahan kemampuan ekonomis seperti yang tertera pada hasil pemeriksaan pajak sampai sebesar Rp2.491.420.858, 28 (dua milyar empat ratus sembilan puluh satu juta empat ratus dua puluh ribu delapan ratus lima puluh delapan koma dua puluh delapan Rupiah), ketiga pencairan deposito, perpindahan antar rekening serta penerimaan kembali pinjaman adalah bukan termasuk tambahan kemampuan ekonomis ataupun kekayaan. Oleh karena itu hasil pemeriksaan pajak terhadap wajib pajak Djaya Budiman yang telah ditetapkan dengan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar atas Pajak Penghasilan Orang Pribadi oleh Dirjen Pajak berdasarkan Pasal 29 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 bertentangan dengan pengertian Objek Pajak Penghasilan yang diatur dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan No. 36 Tahun 2007 yang menyebutkan bahwa pengertian Objek Penghasilan dalam Pasal 4 ayat (1) yaitu: “Yang menjadi objek pajak adalah penghasilan, yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apa pun”

Dari hasil analisa diatas, Indonesia sebagai negara hukum dengan keinginan terciptanya asas keadilan dan asas akuntabilitas, maka hasil pemeriksaan pajak atas Djaya Budiman belum tercapai cita-cita asas keadilan dan asas akuntabilitas. Asas keadilan tidak tercipta karena hasil pemeriksaan pajak tidak memberikan kepastian hukum kepada wajib pajak, dimana menurut wajib pajak berdasarkan surat sanggahannya, bahwa koreksi objek pajak penghasilan yang dihasil oleh pemeriksa pajak bukan merupakan objek pajak dengan dasar hukum Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan No. 36 Tahun 2007. Asas akuntabilitas tidak tercipta karena hasil pemeriksaan pajak dengan penggunaan metode arus uang sebagai satu-satunya tolak ukur dalam penjumlahan dari rekening wajib pajak pada sisi kredit adalah suatu teknik yang tidak dapat dipertanggungjawabkan perhitungannya karena tidak memilah dan mensortir yang mana merupakan objek penghasilan dan mana yang bukan.

2. Analisis Tentang Kewenangan Pemeriksaan Pajak Yang Hanya Menggunakan Metode Arus Uang Masuk Terhadap Asas-asas Penyelenggaraan Pemerintahan Yang Baik

Salah satu wewenang Direktur Jenderal Pajak adalah melakukan pemeriksaan pajak. Tindakan pemeriksaan adalah tindakan yang dilakukan oleh petugas perpajakan (*fiskus*) dalam rangka melaksanakan pemeriksaan terhadap wajib pajak, untuk mencari bahan-bahan dalam menetapkan jumlah pajak yang terutang dan jumlah pajak yang harus dibayar.⁷

⁷ Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, (Jakarta : Rajawali Pers, 2010), hlm. 159

Sementara itu, dasar pijakan pemeriksaan pajak adalah Undang-Undang Perpajakan. Pasal 29 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 sebagaimana terakhir telah dirubah dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menyebutkan “Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.”

Direktur Jenderal Pajak adalah aparatur negara, dalam melaksanakan tugas penyelenggaraan pemerintahan, maka asas-asas umum pemerintahan yang baik (AAUPB) yang dapat menjadi pedoman dan jarum penunjuk penyelenggaraan pemerintahan. Dalam perkembangan penyelenggaraan pemerintahan AAUPB tersebut kemudian dimasukkan dalam Pasal 3 Undang-Undang No. 28 Tahun 1999, tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas dari Korupsi, Kolusi dan Nepotisme (KKN).⁸

Berdasarkan penelitiannya, Jazim Hamidi, sebagaimana dikutip Ridwan HR., menemukan pengertian AAUPL/AAUPB, berikut ini :

- “a. AAUPL merupakan nilai-nilai etik yang hidup dan berkembang dalam lingkungan hukum administrasi negara;
- b. AAUPL berfungsi sebagai pegangan bagi pejabat administrasi negara dalam menjalankan fungsinya, merupakan alat uji bagi hakim administrasi dalam menilai tindakan administrasi negara (yang berwujud penetapan/*beschikking*), dan sebagai dasar pengajuan gugatan bagi pihak penggugat;
- c. Sebagian besar dari AAUPL masih merupakan asas-asas yang tidak tertulis, masih abstrak, dan dapat digali dalam praktek kehidupan masyarakat;
- d. Sebagian asas yang lain sudah menjadi kaidah hukum tertulis dan terpencah dalam berbagai peraturan hukum positif. Meskipun sebagian dari asas itu berubah menjadi kaidah hukum tertulis, sifatnya tetap sebagai asas hukum.”⁹

Dalam hal memeriksa pajak, Direktur Jenderal Pajak terikat untuk menggunakan AAUPB sebagai pedoman dan tolak ukur sehingga tercapai keadilan dan kepastian hukum bagi wajib pajak.

Dengan dasar sebagaimana tersebut di atas, maka Direktur Jenderal Pajak tidak boleh hanya menggunakan metode arus uang masuk sebagai pedoman dan alat ukur untuk menentukan hasil pemeriksaan pajak. Jika hanya menggunakan alat ukur metode arus uang masuk sebagai satu-satunya alat ukur, sementara di sisi lain telah ditentukan pedoman pelaksanaannya maka Direktur Jenderal Pajak dapat dikategorikan mengabaikan atau melanggar AAUPB, yaitu asas kepastian hukum bagi warga negara atau masyarakat sebagai wajib pajak dan asas akuntabilitas.

⁸ Ridwan HR., *Hukum Administrasi Negara*, (Jakarta : Rajawali Pers, 2007), hlm. 254-255.

⁹ *Ibid.*

Bagi warga masyarakat, sebagai pencari keadilan, AAUPL, dapat dipergunakan sebagai dasar gugatan sebagaimana disebutkan dalam Pasal 53 UU No. 5/1986. Bagi hakim TUN, dapat dipergunakan sebagai alat menguji dan membatalkan keputusan yang dikeluarkan badan atau pejabat TUN. Selain itu, AAUPL tersebut juga berguna bagi badan legislatif dalam merancang suatu undang-undang.”¹⁰

3. Bentuk Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak

Dengan terjadinya kasus pajak terhadap wajib pajak orang pribadi Djaya Budiman, maka menurut penulis seharusnya diperlukan perlindungan hukum yaitu perlindungan hukum atas hak asasi manusia. Adanya perlindungan hak asasi manusia adalah unsur terpenting dalam prinsip negara hukum. Oleh karena itu, konstitusi suatu negara memberikan perlindungan terhadap hak asasi manusia dengan jaminan hukum bagi penegakannya melalui proses yang adil. Setiap manusia sejak kelahirannya, menyanggah hak dan kewajiban yang bersifat bebas dan asasi.¹¹

Perlindungan hukum terhadap rakyat atau warga negara harus pula diberikan dalam hal atau sebagai akibat tindakan hukum pemerintahan. Sebagaimana ditegaskan dalam Pasal 1 ayat (3) UUD 1945 secara populer Indonesia disebut negara hukum. Dalam negara hukum seperti Indonesia, kewenangan dimaksud harus diatur sebelumnya dalam peraturan hukum sebagai acuan dan alat untuk merekayasa kehidupan masyarakat.¹² Peraturan hukum tersebut juga sebagai sarana perlindungan bagi rakyat atas tindakan hukum yang dilakukan oleh pemerintah atau administrasi negara.

Perlindungan hukum terhadap warga negara atas tindakan pemerintah dalam pemungutan pajak langsung ditentukan berdasarkan konstitusi atau UUD 1945. Pasal 23A UUD 1945 menyebutkan “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”. Dengan menggariskan bahwa pungutan pajak harus diatur dengan Undang-undang, maka UUD 1945 telah memastikan bahwa pemungutan pajak dikendalikan juga oleh rakyat melalui Dewan Perwakilan Rakyat (DPR). Ketentuan sebagaimana diatur dalam Pasal 23A UUD 1945 tersebut di atas mengandung asas legalitas sebagai salah satu asas dalam negara hukum yang tidak boleh dilanggar oleh siapapun termasuk negara kalau memerlukan pajak.¹³ Kemudian, berkaitan dengan pengertian hukum pajak, R. Santoso Brotodihardjo mengemukakan :

“Hukum pajak, yang disebut juga hukum fiskal, adalah keseluruhan dari peraturan-peraturan yang meliputi wewenang pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkannya kembali kepada masyarakat melalui

¹⁰ *Ibid*,

¹¹ Jimly Asshiddiqie, *Konstitusi dan Konstitusionalisme Indonesia*, (Jakarta : Sinar Grafika, 2010), hlm. 131-132

¹² Dahlan Thaib, *Op. Cit.*, hlm. 36

¹³ Muhammad Djafar Saidi, *Perlindungan Hukum Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, (Jakarta : Rajawali Pers, 2008), hlm. 3

kas negara, sehingga ia merupakan bagian dari hukum publik, yang mengatur hubungan-hubungan hukum antara negara dan orang-orang atau badan-badan (hukum) yang berkewajiban membayar pajak (selanjutnya sering disebut wajib pajak).”¹⁴

Ditinjau dari materinya, hukum pajak dibedakan atas hukum pajak materiil dan hukum pajak formal. Hukum pajak material adalah kumpulan kaidah hukum yang mengatur tentang keadaan-keadaan, perbuatan-perbuatan, dan peristiwa-peristiwa hukum yang terkait dengan objek pajak, subjek pajak, wajib pajak, dasar pengenaan pajak, tarif pajak, masa pajak dan tahun pajak. Hukum pajak materiil tidak dapat berdiri sendiri, hanya dapat dilaksanakan dengan hukum pajak formal.¹⁵

Sebagaimana telah disebutkan di atas bahwa dengan adanya syarat bahwa yang menjadi dasar hukum pemungutan pajak adalah undang-undang maka dengan sendirinya diisyaratkan pula adanya persetujuan rakyat terhadap pemungutan pajak tersebut.¹⁶ Ketentuan-ketentuan di bidang pajak tentunya juga dibuat dengan mengindahkan dasar falsafah tersebut (Pasal 23 A UUD 1945).¹⁷

Tujuan hukum pajak adalah menciptakan keadilan, dalam hal ini adalah keadilan dalam soal pemungutan pajak. Asas keadilan ini harus dijadikan landasan dalam membuat peraturan perundang-undangan dan penerapannya. Di samping itu, salah satu jalan yang harus ditempuh untuk mewujudkan keadilan ialah mengusahakan agar supaya pemungutan pajak diselenggarakan secara umum dan merata.¹⁸

Terwujudnya rasa keadilan bagi masyarakat sebagai wajib pajak harus pula ditegakan dalam hal penerapan ketentuan perpajakan. Oleh karena itu, sebagai sarana perlindungan hukum bagi wajib pajak atas jaminan keadilan dalam penerapan pajak oleh pejabat pajak adalah diberikannya sarana upaya hukum tertentu, yakni upaya hukum administratif di samping upaya hukum melalui pengadilan pajak.

Dalam perpajakan, upaya hukum administratif merupakan upaya hukum di luar peradilan pajak. Upaya hukum di luar Pengadilan Pajak merupakan “hak” yang boleh digunakan untuk mengoreksi perbuatan hukum yang dilakukan oleh wajib pajak sendiri atau oleh pejabat pajak.¹⁹

Sebagai pejabat yang ditugasi mengelola pajak negara, Direktur Jenderal Pajak diberikan kewenangan tertentu berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan. Diantara kewenangan Direktur Jenderal Pajak tersebut

¹⁴ *Ibid.*, hlm. 1

¹⁵ Muhammad Djafar Saidi, *Pembaruan Hukum Pajak*, (Jakarta : Rajawali Pers, 2007), hlm. 20

¹⁶ Y. Sri Pudyatmoko, *Pengantar Hukum Pajak*, (Yogyakarta : CV. Andi Offset, 2009) hlm. 47

¹⁷ Haula Rosdiana dan Rasin Tarigan, *Perpajakan, Teori dan Aplikasi*, (Jakarta : Rajawali Pers, 2005), hlm. 97

¹⁸ R. Santoso Brotodiharjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak, Edisi Empat*, (Bandung : Refika Aditama, 2008), hlm. 26-27

¹⁹ Muhammad Djafar Saidi, *Perlindungan Hukum Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak, Op. Cit.*, hlm. 147

adalah memeriksa pajak. Pasal 29 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 sebagaimana terakhir telah dirubah dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara perpajakan.” Berdasarkan kewajiban yang melekat pada wajib pajak dalam hal terjadi pemeriksaan pajak sebagaimana diatur dan ditentukan dalam Pasal 29 ayat (3) tercermin akan hasil kebenaran materiil yang diharapkan dari hasil pemeriksaan pajak. Untuk mengukur atau menguji kepatuhan wajib pajak dalam pemeriksaan pajak telah ditentukan alat-alat ukur. Hal itu nampak dari poin-poin yang harus diperiksa oleh pemeriksa pajak, tidak hanya metode arus uang, sehingga pemeriksa tidak boleh hanya dapat menggunakan metode arus uang masuk sebagai satu-satunya tolak ukur dalam menentukan hasil pemeriksaan pajak.

Dalam melakukan pemeriksaan pajak, Direktur Jenderal Pajak tetap harus memperhatikan unsur perlindungan hukum terhadap wajib pajak. Dalam rangka memberikan perlindungan hukum terhadap wajib pajak, selain dimulai dari politik hukum pembentukan peraturan perundang-undangan di bidang pajak, maka diperlukan juga perlindungan dalam pelaksanaan pemungutan pajak oleh pemerintah selaku administrasi negara pemungut pajak. Fungsi pengawasan (kontrol) terhadap sikap tindak administrasi negara dalam menjalankan tugasnya sangat penting.²⁰

Hasil pemeriksaan pajak yang hanya mengukur dengan metode arus uang masuk berpotensi melanggar asas keadilan bagi wajib pajak, sehingga dengan sendirinya berpotensi mengabaikan perlindungan hukum bagi wajib pajak. Sebagai organ pemerintah yang mengurus pajak, Direktur Jenderal Pajak mestinya berpedoman dengan asas-asas pemerintahan yang baik dalam hal memeriksa pajak. Dalam perspektif tugas penyelenggaraan pemerintahan yang baik, dikenal asas-asas umum pemerintahan yang baik (AAUPB) yang dapat menjadi pedoman dan jarum penunjuk penyelenggaraan pemerintahan. Dalam perkembangan penyelenggaraan pemerintahan AAUPB tersebut kemudian dimasukkan dalam Pasal 3 Undang-Undang No. 28 Tahun 1999, tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas dari Korupsi, Kolusi dan Nepotisme (KKN).²¹

Selain itu, dalam Pasal 53 ayat (2) huruf a Undang-Undang Nomor 9 Tahun 2004 tentang Perubahan Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara disebutkan bahwa “alasan-alasan yang dapat digunakan dalam gugatan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah : huruf b. Keputusan Tata Usaha Negara yang digugat itu bertentangan dengan asas-asas umum pemerintahan yang baik”. Dengan demikian, dalam penggunaan kewenangan memeriksa pajak berdasarkan Pasal 29 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, Dirjend Pajak selain harus memperhatikan syarat-syarat dan tata cara pemeriksaannya, maka harus pula berdasarkan asas-asas umum pemerintahan yang baik (AAUPB).

Dalam rangka tetap memberikan perlindungan hukum terhadap wajib pajak dalam pemeriksaan pajak, maka ketentuan mengenai tata cara dan syarat-

²⁰ Syofrin Sofyan dan Asyhar Hidayat, *Hukum Pajak dan Permasalahannya*, (Bandung : Refika Aditama, 2004), hlm. 13

²¹ Ridwan HR., *Hukum Administrasi Negara, Op. Cit.*, hlm. 254-255.

syarat pemeriksaan pajak penting dilakukan secara komprehensif atau menyeluruh. Sehingga pemeriksa harus melihat secara menyeluruh, tidak hanya melihat metode arus uang masuk, akan tetapi harus memeriksa pula keterangan-keterangan lain yang menjadi dasar arus uang masuk tersebut.

Salah satu asas perpajakan sebagaimana telah disebutkan di atas adalah tujuan dibentuknya hukum pajak, yakni sesuai dengan tujuan hukum pada umumnya adalah menciptakan keadilan, dalam hal ini adalah keadilan dalam soal pemungutan pajak. Asas keadilan ini harus dijadikan landasan dalam membuat peraturan perundang-undangan dan penerapannya.²² Jika dalam pemeriksaan pajak hanya diterapkan metode arus uang masuk sebagai satu-satunya tolak ukur menilai kebenaran laporan wajib pajak maka hal tersebut jelas melanggar asas keadilan bagi wajib pajak dan dengan sendirinya mengabaikan perlindungan hukum bagi wajib pajak.

III. PENUTUP

Berdasarkan uraian dan pembahasan pada bab-bab sebelumnya, penulis dapat mengemukakan dua kesimpulan tersebut adalah sebagai berikut: (1) Penggunaan metode arus uang masuk sebagai satu-satunya alat ukur dalam hasil pemeriksaan pajak berdasarkan kewenangan Dirjen Pajak pada Pasal 29 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 sangat berpotensi bertentangan dengan dasar asas-asas penyelenggaraan pemerintahan yang baik, yaitu asas keadilan hukum dan asas akuntabilitas; (2) Bentuk perlindungan hukum bagi wajib pajak yang merasa tidak adil dan ada kesalahkapan dalam hasil pemeriksaan pajak, maka setelah ditetapkannya hasil pemeriksaan pajak dengan Surat Ketetapan Pajak, wajib pajak dapat melakukan proses keberatan di lingkungan Dirjen Pajak. Jika keberatan ditolak oleh Dirjen Pajak, maka wajib pajak dapat melanjutkan banding di Pengadilan Pajak berdasarkan Surat Keputusan Keberatan Dirjen Pajak.

Sesuai dengan simpulan di atas, penulis mengemukakan saran-saran sebagai berikut: (1) Direktur Jenderal Pajak dalam menguji kepatuhan wajib pajak berdasarkan pasal 29 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 saat melakukan pemeriksaan pajak harus berpedoman kepada asas-asas umum pemerintahan yang baik (AAUPB) agar asas kepastian hukum dan asas akuntabilitas; (2) Agar tercapainya cita-cita asas keadilan dan asas akuntabilitas seharusnya ada Undang-Undang yang mengatur khusus tentang tata cara pemeriksaan pajak.

²² R. Santoso Brotodiharjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak, Edisi Empat*, (Bandung : Refika Aditama, 2008), hlm. 26-27.

DAFTAR PUSTAKA

A. Buku

- Ali Purwito M. dan Rukiah Komariah, *Pengadilan Pajak, Edisi Revisi 3*, Lembaga Kajian Hukum Fiskal Fakultas Hukum Universitas Indonesia Bekerjasama dengan Lembaga Penerbit Fakultas Hukum Universitas Indonesia, Jakarta, 2010
- Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, Rajawali Pers, Jakarta, 2010
- Dahlan Thaib, *Ketatanegaraan Indonesia Perspektif Konstitusional*, Total Media, Yogyakarta, 2009
- Diana Halim Koentjoro, *Hukum Administrasi Negara*, Ghalia Indonesia, Bogor, 2004
- Ellydar Chaidir, *Hukum dan Teori Konstitusi*, Kreasi Total Media, Yogyakarta, 2007
- Erly Suandy, *Hukum Pajak, Edisi Empat*, Salemba Empat, Jakarta, 2009
- Haula Rosdiana dan Rasin Tarigan, *Perpajakan, Teori dan Aplikasi*, Rajawali Pers, Jakarta, 2005
- Indroharto, *Usaha Memahami Undang-Undang tentang PTUN buku 1*, Pustaka Sinar Harapan, Jakarta, 2000
- Jimly Asshiddiqie. *Konstitusi dan Konstitusionalisme Indonesia*, Sinar Grafika, Jakarta, 2010
- _____, *Perihal Undang-undang*, Rajawali Pers, Jakarta, 2010, hlm.7
- Kusnardi, Moh. dan Hermaily Ibrahim, *Pengantar Hukum Tata Negara Indonesia*, Pusat Studi Hukum Tata Negara Universitas Indonesia dan CV. Sinar Sakti, 1988
- La Ode Husen, *Hukum Pajak dan Hak Privelege*, CV. Utomo, Bandung, 2009
- Maria Farida Indrati S., *Ilmu Perundang-undangan, Jenis, Fungsi, dan Materi Muatan*, Kanisius, Yogyakarta, 2007
- Muhammad Djafar Saidi, *Pembaruan Hukum Pajak*, Rajawali Pers, Jakarta, 2007
- _____, *Perlindungan Hukum Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, Rajawali Pers, Jakarta, 2008

- Phillpus M. Hadjon, *Pengantar Hukum Administrasi Indonesia*, Gadjah Mada University Press, cetakan kesepuluh, Yogyakarta, 2008
- Prayudi Atmosudirjo, S., *Hukum Administrasi Negara*, Ghalia Indonesia, Jakarta, 1994
- Ridwan HR, *Hukum Administrasi Negara*, Rajawali Pers, Jakarta, 2007
- Santoso Brotodihardjo, R., *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Refika Aditania, Bandung, 2008
- Satjipto Rahardjo, *Ilmu Hukum*, Bandung, Alumni, 1996
- _____, *Metode Penelitian Hukum*, Krakatauw Book, Jakarta, 2009
- Soekanto, Soerjono, *Penelitian Hukum Normatif*, Rajawali Pers, Jakarta, 2009
- Sri Pudyatmoko, Y., *Penegakkan dan Pelindungan Hukum di Bidang Pajak*, Salemba Empat, Jakarta, 2007
- _____, *Pengadilan dan Penyelesaian Sengketa di Bidang Pajak*, PT. Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, 2009
- _____, *Pengantar Hukum Pajak*, Penerbit Andi, Yogyakarta, 2009
- Sri Pudyatmoko, Y. & W. Riawan Tjandra, *Peradilan TUN Sebagai Salah Satu Fungsi kontrol Pemerintah*, Penerbitan Universitas Atma Jaya Yogyakarta, Yogyakarta, 1996
- Syofrin Sofyan dan Asyhar Hidayat, *Hukum Pajak dan Permasalahannya*, Refika Aditama, Bandung, 2004
- Titik Triwulan Tutik, *Pengantar Hukum Tata Usaha Negara Indonesia*, Prestasi Pustaka, Jakarta, 2010
- Utrecht, E., *Pengantar Hukum Administrasi Negara Indonesia*, Pustaka Tinta Mas, Jakarta 1986
- Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Hukum Pajak, Edisi 4*, Salemba Empat, Jakarta, 2008

B. Makalah, Jurnal Ilmiah, Internet dan Media lain

Nisa Istiani, “Menelaah Keberadaan Pengadilan Pajak”, makalah diambil dari [www.pemantau peradilan.com](http://www.pemantau_peradilan.com)

Mas Achmad Santosa, “Pengadilan Pajak Di Pindahkan Ke MA”, Kompas, Media Cetak Harian, Tanggal 21 April 2010

C. Peraturan Perundang-undangan

Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 jo. Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 jo. Undang-Undang No. 16 Tahun 2000 jo. Undang-Undang No. 9 Tahun 1994 jo. UU No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP)

Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2007 tentang Pajak Penghasilan

Undang-undang Nomor 28 tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Pemerintahan yang Bersih dan Bebas dari Korupsi, Kolusi dan Nepotisme

Undang-undang Nomor 9 Tahun 2004 tentang Perubahan Undang-undang Nomor 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara

Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak No. SE-04/PJ/2012 tentang Pedoman Penyusunan Program Pemeriksaan Untuk Menguji Kepatuhan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan